

COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro 25022C du rôle
Inscrit le 14 novembre 2008**

Audience publique du 5 mars 2009

**Appel formé par
Monsieur et Madame ...et, ...
contre un jugement du tribunal administratif du 8 octobre 2008
(no 24100 du rôle)
en matière de remise d'impôts**

Vu l'acte d'appel déposé au greffe de la Cour administrative le 14 novembre 2008 par Maître Marianne GOEBEL, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'ordre des avocats à Luxembourg, en nom et pour compte de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., demeurant ensemble à ..., contre un jugement rendu en matière de remise d'impôts par le tribunal administratif en date du 8 octobre 2008, à la requête des actuels appelants tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 26 novembre 2007 rejetant leur demande de remise d'impôts concernant l'impôt sur le revenu, l'impôt sur la fortune et la contribution dépendance pour les années 2002, 2003, 2004 et 2005 ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 9 décembre 2008 par Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 8 janvier 2009 par Maître Marianne GOEBEL en nom et pour compte des appelants ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le conseiller rapporteur entendu en son rapport et Maître Eric PRALONG, en remplacement de Maître Marianne GOEBEL, ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 19 février 2009.

Par lettre du 19 septembre 2007, le mandataire de Monsieur ... et de son épouse, Madame ..., introduisit auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *directeur* », une demande de remise d'impôts concernant l'impôt sur le revenu, l'impôt sur la fortune et la contribution dépendance pour les années 2002, 2003, 2004 et 2005 en sollicitant la remise totale ou partielle du paiement d'un montant principal de 34.158,40 €, ainsi que des intérêts échus sur le montant principal.

Le 19 octobre 2007, le préposé du bureau d'imposition Luxembourg 4 de la section personnes physiques du service d'imposition de l'administration des Contributions directes émit son avis au sujet de la demande de remise d'impôts.

Par décision du 26 novembre 2007, le directeur refusa de faire droit à la demande de remise d'impôts introduite par les époux ... aux motifs suivants :

« (...) Considérant que les requérants, n'ont pas remis les déclarations pour l'impôt sur le revenu et sur la fortune des années 2002 à 2004 ;

Considérant que dans le cas d'espèce, le bureau d'imposition a procédé à bon droit à la taxation des revenus des requérants sur base du paragraphe 217 AO, compte tenu des données de la cause ; que les requérants doivent s'imputer à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses des taxations effectuées contre lesquelles elles n'ont pas estimé opportun d'introduire dans les délais du paragraphe 245 AO une réclamation motivée (cf. Conseil d'Etat du 11 avril 1962 N°5742 et Cour adm. du 30 janvier 2001, N°12311C) ;

Force est de constater que le moyen invoqué s'analyse en une contestation de la légalité matérielle de l'imposition, étrangère en tant que telle à la matière gracieuse (cf. T.A. N°11196 du 27.10.99 et confirmé par C.A. N°11703C du 30.03.2000) ;

Considérant que c'est à bon droit que le bureau d'imposition a soumis à l'impôt la pension ... ;

Considérant ainsi que sur le plan objectif de la détermination du revenu, il ne saurait être question d'iniquité en ce qui est de l'impôt dû conformément aux dispositions légales (cf. Conseil d'Etat N°7948 du 31 mai 1989) et il n'appartient pas au rôle de la remise gracieuse de contrer la volonté expresse du législateur en la matière ;

Considérant qu'une remise pour rigueur subjective n'est justifiée que si la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive de moyens de subsistance indispensables ;

Considérant qu'une telle rigueur excessive au sens prévisé, incompatible avec le principe de l'équité au sens du paragraphe 131 AO, n'est pas à admettre au vu de la situation de revenu et surtout de fortune actuelle des requérants ;

Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ».

Le 20 février 2008, les époux ... saisirent le tribunal administratif d'un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 26 novembre 2007.

A l'appui de leur recours, les demandeurs firent valoir être victimes d'une iniquité objective sinon subjective.

Ils firent exposer que Monsieur ... aurait été, sous service diplomatique depuis 1978, aux services de l'... ; que pendant sa vie professionnelle, il aurait vécu avec son épouse à ... ; qu'il aurait fait valoir ses droits à la retraite à partir du 1^{er} août 2001 ; que son épouse serait également pensionnée et que depuis lors, ils se seraient réinstallés au Luxembourg. Ils ajoutèrent que même après sa retraite, Monsieur ... aurait continué à travailler occasionnellement et gratuitement pour le gouvernement luxembourgeois, représentant le Grand-Duché de Luxembourg auprès de divers organismes internationaux. Ils précisèrent que Monsieur ... aurait loué un appartement à ... pour les besoins de ses missions.

Ils insistèrent sur ce qu'après leur rentrée au Luxembourg, ils se seraient renseignés à plusieurs reprises auprès de l'administration des Contributions directes au sujet de leurs obligations déclaratives par rapport à leur situation de fortune et de revenu et que le 5 avril 2004, l'administration des Contributions directes leur aurait délivré un certificat de revenu et de fortune pour l'année d'imposition 2003, dont il ressortirait qu'ils ne rempliraient pas les conditions pour être imposés par voie d'assiette pour cette année et qu'ils ne seraient pas soumis à l'impôt sur la fortune. Ainsi, ils auraient considéré ne pas être imposables au Luxembourg.

Ils reprochèrent à l'administration des Contributions directes « *une attitude changeante et contradictoire* », se référant à divers écrits des 11 octobre 2006, 9 janvier 2007, 17 janvier 2007 et 10 avril 2007. Ils soulignèrent également que l'administration aurait refusé leur demande en obtention d'un échelonnement des paiements relatifs à la dette d'impôt et qu'un délai de presque quatre années se serait écoulé avant qu'ils n'aient découvert qu'ils étaient imposables au Grand-Duché de Luxembourg « *bien que n'ayant pas été imposables pendant leur vie active* ».

Se référant aux doctrines allemande et luxembourgeoise, ainsi qu'à la jurisprudence communautaire, les demandeurs estimèrent que les circonstances de leur cause permettraient de dégager une « *iniquité objective pour violation des principes de la confiance légitime et de la bonne foi* », au motif que le changement d'attitude les aurait préjudiciés, en ce sens qu'ils n'auraient pas pu prévoir leur situation fiscale et agir en conséquence en mettant en réserve les sommes qui devaient finalement leur être réclamées. En outre, les revirements incessants dans les indications leur fournies, le caractère variable des montants qui leur auraient été réclamés et qui auraient figuré dans les décomptes reçus et l'opacité qui entacherait l'imputation sur les sommes réclamées des paiements auxquels ils ont procédé, les auraient induits en erreur, d'autant plus qu'eux-mêmes auraient été de bonne foi.

Concernant l'iniquité subjective, ils firent valoir que le paiement du montant leur réclamé compromettrait leur existence économique et les priverait de moyens de subsistance indispensables.

Par jugement du 8 octobre 2008, le tribunal administratif reçut en la forme le recours principal en réformation ; déclara irrecevable le recours subsidiaire en annulation ; au fond, déclara non justifié le recours en réformation des époux ... et les en débouta avec mise des frais de l'instance à leur charge.

Au fond, se plaçant dans le cadre du paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », les premiers juges analysèrent les motifs avancés par les demandeurs à l'appui de leur demande de remise gracieuse et les confrontèrent aux circonstances de la cause, pour arriver à la conclusion qu'il ne s'en dégagerait ni un cas d'iniquité objective ni une rigueur subjective.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 14 novembre 2008, les époux ... ont régulièrement interjeté appel contre le jugement précité du 8 octobre 2008.

Les appelants réitèrent en premier lieu l'exposé des faits à la base de leur litige, tel que développé en première instance.

Sur ce, dans un premier ordre d'idées, ils soutiennent être victimes d'une iniquité objective et reprochent au tribunal de ne pas avoir fait droit à leur moyen fondé sur la violation des principes de bonne foi et de confiance légitime.

Ils estiment plus particulièrement qu'il y aurait contradiction manifeste dans le raisonnement des premiers juges en ce qu'ils admettent, d'une part, la version des faits telle que présentée par eux, et, d'autre part, refusent de faire droit à la demande en obtention de la remise gracieuse.

Or, dès lors qu'il serait constant qu'ils auraient reçu des informations inexactes par l'administration quant au caractère imposable de leurs revenus, ils auraient à bon droit pu admettre, au moins pendant deux ans, ne pas être imposables et que la seule conclusion juridique possible qui pourrait en être dégagée serait l'octroi d'une remise de l'impôt pour au moins ces deux années, remise justifiée sur base du fait qu'aucun montant n'aurait été thésaurisé par les appelants pendant cette période.

Ils font encore valoir que même après le revirement de position par l'administration en date du 14 septembre 2006, la position de celle-ci serait restée ambiguë, au motif que les différents décomptes qui leur auraient été adressés ultérieurement à cette date n'auraient pas été clairs et que leur situation fiscale n'aurait pas été « *univoque* ».

Dans un deuxième ordre d'idées, les appelants invoquent à nouveau être victimes d'une iniquité subjective, au motif que le paiement des impôts réduits compromettrait leur existence économique et les priverait de moyens de subsistance indispensables, le détail de leurs revenus et dépenses mensuels, ensemble leurs éléments de fortune, démontrant, selon les appelants, qu'il leur serait impossible de payer les impôts réclamés (le solde actuel se chiffrant à 25.417,50 €).

Egalement dans ce contexte, ils soutiennent que par la faute sinon la négligence de l'administration (cf. l'avis du 5 avril 2004), ils n'auraient pas fait d'économies pour payer les impôts réduits et ne disposeraient en aucune manière des liquidités nécessaires pour régler la somme actuellement réclamée, laquelle représenterait 75% de leur revenu annuel. Ils relèvent encore qu'un échelonnement sur 24 mois du paiement de leur dette leur a été refusé par décision du 4 décembre 2006 du proposé du bureau d'imposition compétent.

Quant à leur situation de revenus, de fortune et de dépenses, les appelants déclarent :

- toucher des revenus de pension ou d'assurance vieillesse mensuels d'un montant total de 5.506.- € (3.842 + 224 + 277 + 32 + 907 + 224), ainsi qu'un loyer d'un appartement sis à ... de 900.- €, soit bénéficier d'un total de revenus mensuels de « 5.873.- » € (sic) [6.406.- €, d'après le calcul opéré par la Cour] ;

- être propriétaires de la maison qu'ils occupent à ... et ne pas posséder d'autres biens immobiliers, ni d'autre éléments de fortune mobilière ;

- devoir payer un loyer mensuel de 3.300.- € pour la location d'un appartement à ... que « *Monsieur ... est dans l'obligation de louer à ..., du fait de ses fonctions* [pour compte de l'Etat] », étant précisé que les appelants estiment que « *l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg tire clairement partie du bénévolat de Monsieur ..., et se doit — en bonne justice — de prendre en considération cette charge dans la détermination du revenu effectif des époux appelants* » ;

- devoir rembourser des mensualités de 283,85 € au titre d'un prêt de 15.000.- €, contracté « *notamment pour le paiement des impôts rédus à Luxembourg (paiement d'un montant de EUR 10.000,00, suite au décompte du 10/04/2007)* » ;

- divers autres frais courants (primes d'assurances, électricité, téléphone etc) d'un total de 463,80.- €.

Or, selon les appelants en ajoutant à ces dépenses mensuelles incompressibles de 4.047,65 €, les « *dépenses courantes (transports / nourriture et habillement)* », ainsi que les frais d'un traitement parodontal indispensable dans le chef de Monsieur ... (1.980.- €) et d'autres frais pour des soins dentaires (1.920.- €), une remise totale – sinon partielle – des impôts rédus serait pleinement justifiée, le jugement devant être réformé en ce sens.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement conclut au rejet de l'appel et à la confirmation du jugement entrepris.

Quant à une rigueur objective, le délégué du gouvernement soutient que si le certificat de revenu et de fortune du 5 avril 2004, relatif à l'année d'imposition 2003, délivré aux appelants « *immédiatement après leur prise de contact avec le bureau d'imposition* » est à la base du litige, il conviendrait d'insister sur la teneur exacte de ce certificat, lequel précise avoir été émis « *au vu des renseignements actuellement disponibles* » et être « *établi sans préjudice d'impositions rectificatives pouvant intervenir ultérieurement, à la suite notamment de réclamation ou de la découverte de faits nouveaux* ».

Or, selon le délégué, si, dès le début, les appelants avaient fourni au bureau d'imposition des données exactes quant à leurs qualités ainsi qu'à leur situation de revenu et de fortune, « *notamment en se disant retraité au lieu de fonctionnaire, qu'il soit ...ou ... ne jouant d'ailleurs aucun rôle puisque les deux ne sont pas soumis à l'impôt* », ils auraient eu une situation claire dès le début et l'affaire n'aurait pas traîné. Il constate encore que les appelants ne se seraient présentés au bureau d'imposition qu'en avril 2004, alors pourtant que le Monsieur ... est à la retraite depuis le 1^{er} août 2001, de sorte qu'ils auraient déjà dû remettre des déclarations depuis longtemps. Il en conclut que les appelants auraient agi avec une négligence fautive et non en bon père de famille et qu'ils ne sauraient point reprocher au bureau d'imposition une quelconque violation des principes de confiance légitime et de bonne foi, une rigueur objective n'étant partant pas donnée en l'espèce.

Le représentant étatique expose encore que par la suite, les appelants auraient continué à ne rien vouloir révéler, *« d'une part, en passant en silence le loyer encaissé par la dame ..., dont le bureau d'imposition n'a eu connaissance que par la réception d'une fiche de logement et non par les appelants eux-mêmes, d'autre part, en ne remplissant pas ou en ne remplissant que sommairement leurs déclarations, violant ainsi leur obligation de collaboration avec le bureau d'imposition, tout en se retranchant, et cela montre leur mauvaise foi, derrière le certificat sus énoncé qui n'a cependant qu'une valeur toute relative pour la seule année 2003 »*.

Le délégué du gouvernement conteste encore toute rigueur subjective, insistant sur ce que les missions de représentation gratuites sporadiques à ... de Monsieur ... ne sauraient justifier un loyer mensuel, frais non compris, de 3.300.- €, représentant plus de 50% des recettes brutes du ménage.

Il estime encore qu'une remise des impôts est d'autant plus difficilement envisageable en l'espèce, dès lors que les appelants ont encouru des taxations d'office à défaut de déclarations introduites dans les délais légaux.

Dans leur réplique, les appelants estiment que la cause de la présente affaire ne résiderait pas, comme le soutient le délégué du gouvernement, dans le certificat de revenu et de fortune du 5 avril 2004, mais dans l'ensemble des indications orales et écrites erronées leur communiquées concernant leur situation fiscale.

Ils font encore valoir que leur situation n'aurait pas changé après l'émission du certificat d'imposition 2003, mais qu'elle aurait été identique d'un exercice sur l'autre.

Ils s'insurgent contre le reproche d'avoir agi avec une négligence fautive et non pas en bon père de famille, alors que toute faute reposerait du côté de l'administration fiscale qui aurait donné des indications inexactes et qui aurait trahi leur confiance légitime.

Ensuite, les appelants entendent encore attirer l'attention de la Cour sur le fait que, dans un premier temps, *« l'affaire »* aurait été *« classée sans suite »* par les services fiscaux sur base du fait que Monsieur ... aurait été considéré comme un *« fonctionnaire ... »*, en fait *« une erreur manifeste dans la droite ligne de l'attitude que les services de l'Administration des Contributions Directes ont eu à l'égard des requérants depuis 2001 et jusqu'à 2005 »*. Dans ce contexte, ils contestent avoir déclaré qu'ils étaient *« fonctionnaires ... »*, mais qu'ils auraient toujours exposé être *« retraités de l'... »*.

Ainsi, force serait de constater que l'administration fiscale n'aurait pas su *« appréhender de façon correcte »* leur situation fiscale et qu'aucune faute ne saurait leur être imputée.

En ordre *« subsidiaire et pour autant que la Cour ne considérerait pas la pièce n°33 [un courrier du 19 octobre 2007 adressé par le préposé du bureau d'imposition compétent au directeur, courrier qui dresse l'historique de l'affaire] comme suffisamment complète pour établir la bonne foi des requérants - quod non – »*, ils demandent que soit ordonnée la production de l'intégralité de leur dossier fiscal.

Les appelants réitèrent et complètent leur argumentation en faveur de la reconnaissance d'une iniquité subjective justifiant l'octroi de la remise d'impôt sollicitée. Dans ce contexte, ils font encore état d'un devis dentaire du 4 mars 2008 attestant du fait que Monsieur ... doit déboursier quelques 15.340.- €, non remboursables par la sécurité sociale, pour un traitement prothétique dont il a besoin.

Aux termes du paragraphe 131 AO, une remise d'impôt ou même une restitution d'impôt est accordée « *dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable* ».

Le litige sous examen soulève en premier lieu la question de savoir si c'est à juste titre que les appelants estiment que les circonstances de la cause permettent de dégager une iniquité objective à laisser, en tout ou partie, les impôts légalement dus à leur charge, de façon à justifier leur demande de remise d'impôt.

Il est vrai que la violation du principe de bonne foi peut être une cause justifiant l'octroi d'une remise gracieuse au titre d'un cas de rigueur objective.

Il est vrai encore qu'il peut y avoir atteinte au principe de bonne foi lorsque les autorités fiscales compétentes entendent faire exécuter à l'encontre d'un débiteur de l'impôt une prétention relative à une dette fiscale qui a été générée par une faute ou une négligence desdites autorités, notamment suite à une mauvaise information donnée par elles au contribuable.

Force est cependant de constater qu'en l'espèce, aucune négligence ou faute des autorités fiscales compétentes, qui serait à l'origine de la dette fiscale, n'est rapportée en preuve par les appelants.

En effet, en admettant la version des faits telle que présentée par les appelants, le certificat de revenu et de fortune du 5 avril 2004, relatif à l'année d'imposition 2003, délivré aux appelants et qui s'est révélé par la suite être erroné, permet certes de dégager que l'administration des Contributions directes a omis de donner, dans un premier temps, des informations exactes aux appelants, mais pareil état de choses est resté sans incidence aucune sur le caractère imposable de leurs revenus.

Le certificat de revenu et de fortune du 5 avril 2004 ne peut que tout au plus être considéré comme étant en rapport avec un certain retard dans la fixation de la dette d'impôt des appelants.

Or, sous ce regard, s'il est vrai que ledit certificat a pu laisser croire aux appelants qu'ils ne seraient pas imposables au Luxembourg, il n'en reste pas moins que cette apparence se révèle, au regard du libellé du certificat, comme toute relative, d'une part, et qu'il se dégage de l'historique de l'affaire que dès le mois de février 2006, cette apparence a été sérieusement remise en question par le fait de l'envoi, par le bureau d'imposition, de formulaires pour la déclaration pour l'impôt sur le revenu et qu'en date du 14 juillet 2006, les appelants ont été informés de ce que la pension ... de Monsieur ... était imposable au Luxembourg, position confirmée par la suite.

Il convient d'en dégager qu'au plus tard à la mi-juillet 2006, ils auraient dû prendre conscience du fait qu'ils sont imposables au Luxembourg, malgré l'information erronée leur communiquée en 2004.

Ainsi, la Cour est amenée à rejoindre la conclusion des premiers juges en ce qu'ils ont retenu que s'il y a eu effectivement changement de position dans le chef du bureau d'imposition, l'on ne saurait déceler dans le comportement de l'administration une violation du principe de confiance légitime, étant insisté sur ce que le susdit certificat de 2004 précisait indubitablement qu'il pouvait être remis en question.

Cette conclusion n'est point ébranlée par l'argumentation basée sur l'attitude prétendument changeante et contradictoire des autorités fiscales suite à l'émission des bulletins d'imposition pour les années 2002 à 2005 (par voie de taxation d'office alors que les appelants n'avaient pas remplis les formulaires de déclaration leur communiqués), l'argumentaire manquant ne serait-ce qu'en fait, étant donné que l'analyse des différents extraits et décomptes visés permet au contraire de déceler une position claire et cohérente, comme l'ont relevé à bon escient les premiers juges. En effet, le décompte du 11 octobre 2006 émis à la suite des différents bulletins d'impôt portant la même date renseigne un montant de 35.109,75 € à titre d'impôts dus, l'extrait de compte du 9 janvier 2007 renseigne exactement le même montant de 35.109,75 € augmenté des intérêts dus à cause du non-paiement des impôts, à savoir 198,10 € ce qui fait un total de 35.307,85 €, que suite à la réclamation du 4 janvier 2007 relative à la fixation de la contribution dépendance, le bureau d'imposition a émis, le 17 janvier 2007, des bulletins rectifiés de l'impôt sur le revenu et la fixation rectifiée de la contribution dépendance pour les années 2002, 2003, 2004 et 2005, ce dont le décompte du 17 janvier 2007 tient compte, l'extrait de compte du 10 avril 2007 renseigne l'ensemble des montants dus, à savoir un montant de 24.461.- € au titre de l'impôt sur le revenu et de la contribution dépendance augmenté d'un montant de 8.905.- € au titre de l'impôt sur la fortune (33.366.- €), montant auquel s'ajoutent les intérêts de 792,40 €, de sorte à renseigner un montant final de 34.158,40 €.

Il suit des considérations qui précèdent qu'il n'y a pas lieu de retenir un cas de rigueur objective dans le chef des appelants et leur demande de remise gracieuse laisse d'être fondée sous ce premier rapport.

Quant au volet ayant trait à l'iniquité subjective, force est de constater qu'aucun cas de rigueur subjective n'est vérifié en l'espèce, le paiement des impôts restant dus ne compromettant ni l'existence économique ni ne privant les appelants des moyens de subsistance indispensables.

Cette conclusion s'impose au regard de la situation de revenu (pensions et loyers perçus) des appelants et de leur patrimoine immobilier, qui peut servir soit directement, soit indirectement à travers des garanties obtenues par le biais d'un prêt, pour apurer la dette fiscale rémanente, le retard dans la fixation de la dette d'impôt des appelants ne se révélant pas avoir sérieusement affecté leur capacité contributive.

Il convient d'insister sur ce que la location d'un appartement à ..., dont le loyer est substantiel, pour la raison affichée de déplacements occasionnels de Monsieur ... à ..., ne saurait de toute évidence pas être considérée comme une dépense indispensable du ménage. Or, s'agissant d'une simple dépense de convenance personnelle, la dénonciation du bail présente une possibilité de générer des liquidités importantes.

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que la demande de remise gracieuse des appelants et partant leur appel ne sont pas justifiés et que le jugement entrepris est à confirmer dans toute sa teneur.

Par ces motifs,

la Cour, statuant à l'égard de toutes les parties,
reçoit l'appel du 14 novembre 2008 en la forme,
le dit non fondé et en déboute,
partant **confirme** le jugement entrepris du 8 octobre 2008,
condamne les appelants aux frais de l'instance.

Ainsi délibéré et jugé par :

Henri CAMPILL, premier conseiller,
Serge SCHROEDER, conseiller,
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le premier conseiller en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY

s.MAY

s.CAMPILL

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 5 mars 2009
Le greffier de la Cour administrative